

論 説

フランスにおける 会計監査役の任務と民事責任（3・完） ——会計監査役のフォート（faute） に関する判例の分析を通じて——

内 田 千 秋

はじめに

第1部 会計監査役の制度（以上、80巻4号、81巻2号）

第2部 判例の分析によるフォートの具体的検討（以下、本号）

第1章 一般的任務

第1節 監査の任務

第2節 証明・一般報告書作成に関する任務

第2章 特別な任務

第1節 特別な検証の任務

第2節 経営監視の任務

おわりに

第2部 判例の分析によるフォートの具体的検討

第1部で検討したように、会計監査役の民事責任の性質は、对被監査者責任についても对第三者責任についても不法行為責任であるとされる。不法行為理論によれば、故意によらないフォート《faute non-intentionnelle》の場合には、そのフォートは、抽象的に（*in abstracto*）評価される。また、会計監査役の任務の性質が手段債務であると解されることから、会計監査役のフォートは、職業専門家のフォートとして抽象的に評価される。⁽²⁰⁵⁾

(205) 例えば、Guyon, *op. cit.* (note 154), n° 11, p. 1348 ; Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 519, p. 145.

そこで、第 2 部第 1 章ではまず、一般的任務について、判例におけるフォートの抽象的評価の枠組みを検討したうえで、具体的事例における会計監査役のフォートおよびつくすべき注意の内容を明らかにする。また、第 2 章では特別な任務に関する判例の分析を行う。後に検討するが、特別な任務の中には結果債務とされる任務もあるので、判例の分析を通じて特別な任務それぞれの性質を検討し、任務の内容および会計監査役がつくすべき注意の程度を明らかにする。

第 1 章 一般的任務

第 1 節 監査の任務

一 フォートの判断枠組みの変遷

1 会計監査役制度創設以前

1966 年法以前の裁判例では、不正を明らかにしたはずの監査を行わなかったこと⁽²⁰⁶⁾、または総会において虚偽の計算書類とか違法な配当議案を承認させるような報告を行ったこと⁽²⁰⁷⁾をもって、フォートが認定されてきた。当時の監査役の能力はまちまちであり、行うべき監査の程度を示す指針・基準も存在しておらず、受任者すなわち「善良な家父」としての監査役のフォートを抽象的に評価することは困難であった。したがって、監査役の無能力はフォートの存否ではなく、フォートの重大性または損害額を決定する際に考慮⁽²⁰⁸⁾されていた。

2 会計監査役制度の創設初期

1966 年法以降も、1970 年代から 1980 年代当初は、会計監査役が明らかに

(206) Lyon 24 juin 1911, *J. S.* 1915, p. 275 ; Lyon, 10 nov. 1921, *J. S.* 1923, p. 338, note A. Viénot 等を参照。

(207) T. com. Seine, 8 janv. 1886, *R. S.* 1886, p. 166 ; Limoges, 17 juillet 1906, *R. S.* 1907, p. 435 等を参照。

(208) 損害の範囲の決定について考慮した事例として、T. com. Seine, 8 janv. 1886, *op. cit.* (note 207) ; Lyon, 24 juin 1911, *op. cit.* (note 206) 等を参照。

監査の任務を行っていなかったということをもって、フォートが肯定されていた。例えば、継続的に監査を行わず60年間雇われている専門会計士（expert-comptable）⁽²⁰⁹⁾を信頼して試査を行わなかったこと（1973年1月6日 Paris 大審裁判所判決〔①事例〕）、⁽²¹⁰⁾監査補助者に監査を任せ、その監査補助者も計算書類の数字上・形式上の検証しか行わなかったこと（1976年1月6日 Paris 控訴院判決〔②事例〕）、⁽²¹¹⁾倒産手続開始の申請（dépôt de bilan）の数日前まで自己の任務に関心を持たなかったこと（1977年3月23日 Agen 大審裁判所判決〔③事例〕）、⁽²¹²⁾前年度監査終了後9ヶ月間いかなる検証も試査も行わなかったこと（1979年10月16日破毀院商事部判決〔④事例〕）、⁽²¹³⁾会計が乱雑であり違法・不正取引が記録されていたにもかかわらず2年間監査を行わず会計の混乱等を指揮者・社員に通知しなかったこと（1981年5月29日 Aix 控訴院判決〔⑤事例〕）⁽²¹⁴⁾をもってフォートが肯定されている。

3 抽象的会計監査役像の形成

1980年代半ばに入ると、裁判所は、「会計監査役の通常の監視」（1983年2月22日 Lorient 大審裁判所判決〔⑥事例〕）⁽²¹⁵⁾、「通常程度に勤勉で慎重な職業

(209) 専門会計士とは、法定監査以外の会計・監査業務を行う職業専門家である。専門会計士団体が公表する職業基準には、専門会計士の業務として、(契約)監査 (audit) 業務、限定的検証 (examen limité) 業務、表明 (présentation) 業務、その他の業務が定められている。

(210) TGI Paris, 6 janv. 1973, *BCNCC* n° 9-1973, p. 75 ; *RTD com.* 1973. 287, n° 14, obs. R. Houin (対株式会社)。以下、判決文から明らかな限りで原告を記載する。

(211) TGI Bordeaux, 31 déc. 1974, *BCNCC* n° 21-1976, p. 36 ; Paris, 6 janv. 1976, *Ibid.*, p. 38 ; *RTD com.* 1976. 561, obs. R. Houin (対会社)。

(212) TGI Auch, 23 mars 1977, *BCNCC* n° 26-1977, p. 239 ; Agen, 26 janv. 1981, *BCNCC* n° 42-1981, p. 239 (対共同組合管財人)。

(213) Paris, 16 oct. 1979, *Gaz. Pal.* 1980. 2. p. 191, n° 38 ; *Rev. soc.* 1980. 715, note E. du Pontavice ; *JCP* 1980. II. 19321, note Y. Guyon ; Cass. com., 16 nov. 1981, *Rev. soc.* 1982. 532 (対株式会社)。

(214) Aix-en-Provence, 29 mai 1981, *D.* 1982. IR. 66, note F. Derrida ; *Gaz. pal.* 1982. 1. 279 (対管財人)。

(215) TGI Lorient, 22 fév. 1983, *BCNCC* n° 49-1983, p. 92.

専門家の行為に照らして評価される」(1989年4月25日 Paris 控訴院判決〔⁽²¹⁶⁾⑦事例〕)、「通常行われる検証であれば粉飾を発見できた」(1992年10月27日破毀院商事部判決〔⁽²¹⁷⁾⑧事例〕)など、会計監査役が「通常の注意 (*diligence normale*)」あるいは「職業専門家としての注意 (*diligence professionnelle*)」をつくしたかどうかによりフォートを判断するようになった。しかし、当時の裁判所は、会計監査役が行うべき監査を明らかにしてそれと比較するというよりも、後日行われた裁判上の鑑定または契約監査による不正発見の容易性と比較して、会計監査役のフォートを判断していた。例えば、裁判上の整理手続きにおいて選任された鑑定人が掘り下げた鑑定をせずとも会計書類の不正確な事項を発見した場合(1983年11月8日 Bordeaux 控訴院判決〔⁽²¹⁸⁾⑨事例〕)、増資引受後の新経営陣による事後的な契約監査により不正の蓋然性が簡単に明らかにされた場合(1988年2月9日破毀院商事部判決〔⁽²¹⁹⁾⑩事例〕)に、会計監査役のフォートを認めていたのである。

4 裁判所による職業基準の受入れ

会計監査役全国協会 (CNCC) は、1971年から「勧告 (*recommanda-*

(216) TGI Paris, 6 oct. 1987, *Rev. soc.* 1988, p. 293, obs. Y. Guyon ; Paris, 25 avril 1989, *BCNCC* n° 77-1990, p. 94 ; Cass. com., 8 oct. 1991, <http://www.legifrance.gouv.fr> (判例集未登載、フランス共和国官報 (Legi-france) のサイトから判決文を入手した) (対会社債権者)。

(217) Cass. com., 27 oct. 1992, *op. cit.* (note 199) ; *Rev. soc.* 1993. 86, note D. Vidal ; *Bull. civ.* IV. No 331 (対会社債権者)。

(218) T. com. Corbeil, 10 sept. 1976, *BCNCC* n° 30, p. 64, note E. du Pontavice ; Paris, 23 fév. 1978, *D.* 1978. IR. 335, obs. A. Honorat ; *Gaz. Pal.* 1978. 2. 375, note A. P. S. ; *Rev. soc.* 1979. 92, note E. du Pontavice ; Cass. com., 11 déc. 1979, *Bull. civ.*, IV. No 331 ; *D.* 1980. IR. 242, obs. A. Honorat ; Reims, 24 fév. 1981, *BCNCC* n° 44-1981, p. 483 ; Bordeaux, 8 nov. 1983, *BCNCC* n° 52-1983, p. 488, note E. du Pontavice (対管財人)。

(219) TGI Paris, 12 juill. 1984, *BCNCC* n° 60-1985, p. 478 ; Paris, 24 janv. 1986, *BCNCC* n° 62-1986, p. 187, note E. du Pontavice ; Cass. com., 9 fév. 1988, *op. cit.* (note 194) ; *Bull. civ.*, IV. No 68 (対取得者)。

tions)」を順次公表し、1987年以降は勧告に代えて「基準（normes）⁽²²⁰⁾」を公表してきた。しかし、裁判所が、フォートの判断においてCNCCの基準を参照することを明示したのは、かなり後になってからのことである⁽²²¹⁾。1990年代になってようやく、下級審において、「会計監査役の注意の指針（guide）は試査を行うことを規定している」（1990年11月20日 Aurillac 大審裁判所判決〔⁽²²²⁾⑪事例〕）など、職業基準を参照する裁判例が登場してきた。以降、職業基準に照らし通常程度に勤勉な会計監査役が行うべき監査を明らかにしたうえで、会計監査役のフォートを判断するという枠組みを用いる裁判例が多くなった（1996年7月31日 Reims 控訴院判決〔⁽²²³⁾⑫事例〕、1997年

(220) CNCC は、1987年に、任務の遂行に関する基準（Normes relatives à l'exercice des missions）および注釈（commentaires）を公表した。そして、情報ノート（note d'information）を順次公表し、具体的な任務遂行の方法を明らかにしてきた。2000年には、国際会計士連盟（IFAC）の公表する国際基準との調和のため、注釈を挿入する方式で基準が全面改訂され、2003年には、倫理基準もともなうかたちで会計監査役全国協会基準指針・倫理規程（Référentiel normatif et déontologie de la CNCC）の名で公表された。また2000年までに26の情報ノートが公表されたが、その後は、適用指針（guide d'application）が情報ノートに代わり公表されている。2000年改訂前のCNCC基準の内容について詳細に検討した日本語文献として、蟹江章・前掲注（3）115頁以下、伊豫田・前掲注（3）125頁以下がある。2000年改訂後の基準については、野村健太郎「フランス会計制度の研究（承前（4））」大分大学経済論集第56巻第4号（2004年）49頁以下、特に55頁以下を参照。

(221) 職業基準が職業組織であるCNCC（時には行政機関であるCOB）によって公表された基準であるので、裁判所がこの基準を明示的に参照してこなかったとする立場については、Chaput, *op. cit.* (note 7), p. 106参照。また、Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 519, p. 145 ; Sayag, *op. cit.* (note 157), n° 468 ; M.-C. Pinot, P. Bézard et M. Domingo, Donner force légale aux normes professionnelles?, *op. cit.* (note 161), p. 42 et s. ; J.-C. Gofard, *op. cit.* (note 97), p. 171 et s. を参照。

(222) TGI Aurillac, 20 nov. 1990, BCNCC n° 82-1991, p. 236（対会社→管財人）。

(223) Reims, 31 juill. 1996, BCNCC n° 103-1996, p. 482, note Ph. Merle ; Cass. com., 19 oct. 1999, *op. cit.* (note 194)（対会社）。1999年10月19日破産院商事部判決の控訴審判決であり、職業基準は、通常程度に能力があり良心的な会計監査役に期待される注意にすでに一致していた従前の慣行を公式化したものにすぎないと述べ、基準

2 月 7 日 Paris 控訴院判決〔⁽²²⁴⁾⑬事例〕、1998年10月20日 Poitiers 控訴院大法廷判決〔⁽²²⁵⁾⑭事例〕等を参照)。

そして、破毀院が基準を参照することを明示したのは1999年になってからのことであり、1999年10月19日破毀院商事部判決〔⑬事例〕において、「職業基準に一致した真剣な検討ならば会計監査役にあらゆる限定を表明させたにもかかわらず、…性急にフォートのある方法で会社の計算書類を証明した」と判示されている。これ以降の判例は、より積極的に職業基準に言及している (例えば、2000年10月24日 Caen 控訴院判決〔⁽²²⁶⁾⑮事例〕、2005年 7 月12日破毀院商事部判決〔⁽²²⁷⁾⑯事例〕)。

また、2003年法改正により、CNCC 基準に代わり、会計監査役職高等

公表前の事例であっても基準を参照することを根拠づけた。この点につき、破毀申立てにおいて争点とされなかったので、破毀院はその立場を明確にしていない。

(224) Paris, 30 juin 1994, *Bull. Joly* 1994, p. 1114, n° 310, note J.-F. Barbière ; *D.* 1995. IR. 3 ; *Dr. des soc.* 1995, n° 12, obs. D. Vidal ; *Rev. soc.* 1995. 110, obs. Y. Guyon ; Paris, 7 fév. 1997, *BCNCC* n° 106-1997, p. 257, note Ph. Merle ; *Bull. Joly* 1997, p. 445, n° 182, note F. Pasqualini et V. Pasqualini-Salerno ; *D.* 1997. IR. 61 ; Cass. com., 19 oct. 1999, *BCNCC* n° 117-2000, p. 58, note Ph. Merle ; *Bull. civ.*, IV. No 176 ; *Bull. Joly* 2000, n° 5, p. 36, note C. Ruellan ; *BRDA* 1999, n° 21 ; *D.* 2000. AJ. 50 ; *Dr. des soc.* 2000, n° 13, note D. Vidal ; *Defrénois* 2000, 1278, note B. Lecourt ; *P. A.* 6 avril 2000, p. 14, note M.-J. Coffy de Boisdeffre ; *RTD. com.* 2000, p. 120, note C. Champaud et D. Danet ; *JCP éd E* 1999, PR. 1899 (対有限会社)。

(225) Limoges, 30 mai 1985, *BCNCC* n° 58-1985, p. 243 ; Limoges, 23 nov. 1992, *BCNCC* n° 100-1995, p. 513 ; Cass. com., 14 nov. 1995, *BCNCC* n° 100-1995, p. 510, note Ph. Merle ; *Bull. Joly* 1996, p. 37, n° 7, p. 37 et p. 7, n° 1, note A. Couret ; *Dr. des soc.* 1996, n° 4, obs. Th. Bonneau ; *Rev. soc.* 1996. 286, note Th. Granier ; Poitiers (aud. sol.), 20 oct. 1998, *BCNCC* n° 113-1999, p. 125, note Ph. Merle (対会社債権者)。

(226) TGI Caen, 16 juill. 1998, *BCNCC* n° 113-1999, p. 148, note Ph. Merle ; Caen, 24 oct. 2000, *op. cit.* (note 176) (対会社)。

(227) Paris, 12 fév. 1997, *BCNCC* n° 107-1997, p. 415, note Ph. Merle ; Amiens, 8 sept. 2003, *BCNCC* n° 131-2003, p. 469, note Ph. Merle ; Cass. com., 12 juill. 2005, <http://www.legifrance.gouv.fr/> (対会社)。

評議会（HCCC）等の意見を経て司法大臣の認可を受ける職業遂行基準（normes d'exercice professionnel：NEP（以下、「NEP」とする））が公表されることになった（L. 822-1条第6段）。NEPは、司法省のアレテの附則⁽²²⁸⁾として順次公表されている。このような手続きを経ることにより、職業遂行基準は行政立法の性質を有することとなり、義務の性質を有するものになったと解されている⁽²²⁹⁾。したがって、職業基準は、形式的にも実質的にも裁判規範としての価値を得たものと考えられる（以下、「職業基準」と記載する場合には、勧告からNEPまで、すでに公表された基準すべてを総称するものとする）。

このように、近年の判例は、職業基準に照らし、当該会計監査役の行動と、注意深い職業専門家が行うであろう行動とを比較対照したうえで、会計監査役のフォート⁽²³⁰⁾を評価している（ただし、2000年3月20日 Paris 控訴院判決〔⑰事例〕参照）。なお、会計監査役に作成が義務づけられている監査帳簿は、裁判において守秘義務の対象とならず、法的に認められる証拠手段となる（1995年11月4日破毀院商事部判決〔⑭事例〕）。

5 職業基準における監査手続き

(228) 本稿執筆時点で、26のNEPが公表されている。NEPは、国際会計士連盟が公表する国際監査基準（IAS）の内容をほぼ取り入れたものであり、NEPの分類の大部分は国際監査基準の分類にならったものである。CNCCのホームページ（<http://www.cncc.fr/>）では、従前のCNCC基準、NEP、国際監査基準の比較対照表、および既に公表されたNEPが掲載されている。

(229) Lettre de Vincent Baillot, Président de la CNCC du 6 juin 2007, *BCNCC* n° 146-2007, p. 270, et spéc., p. 271 ; *Mémento Comptable* 2005, Éditions Francis Lefebvre, n° 5301, p. 1504参照。また、拙稿・前掲注（90）253頁以下参照。

(230) Paris, 20 mars 2000, *Bull. Joly* 2000, p. 685, n° 159, note J.-F. Barbière ; *Dr. des soc.* 2000, n° 159, comm. D. Vidal ; *RTD com.* 2000. 660, obs. C. Champaud et D. Danet ; *Rev. soc.* 2000. 587, obs. Y. Guyon（対取得者）。裁判所が、後に発見された異常の大きさから、通常の注意を有する会計監査役として行動しなかったという立証がもたらされると判示した事例である。学説からは、このような判断枠組みは《Faute Virtuelle》を認定したのとして批判されている。J.-F. Barbière, note sous Paris, 20 mars 2000, *Bull. Joly* 2000, p. 685, n° 159.

NEP によれば、会計監査役は、まず任務の承諾の前提として、対象企業を全般的に認識する。この認識を踏まえたうえで、被監査者の内部統制 (contrôle interne) を検討かつ評価し、重要な虚偽表示のリスクを特定し重要性基準 (seuil de signification) を決定する。特定したリスクに対応するよう、監査の方針を決定し監査計画を策定する (リスク・アプローチ)。そして、監査技術⁽²³¹⁾を用いることにより監査証拠を入手し、計算書類に関する意見⁽²³²⁾を表明する。職業基準はこのように、監査の任務から証明・一般報告書作成の任務までを一連の任務として、その手続きを定めている。

なお、監査計画は、R. 823-12条により会社規模に応じて定められる監査時間に照らし十分なものでなければならない (2004年 9 月 29 日 Rouen 控訴院判決⁽²³³⁾〔⑱事例〕)。作業時間および報酬が不十分であることは免責事由とはならず、裁判所は反対に、熱心な注意が存在しなかったことを会計監査役自身が認識していたとして、会計監査役のフォート⁽²³⁴⁾を肯定している (1984年 2 月 1 日 Paris 控訴院判決〔⑲事例〕)。

二 具体的事例の検討

会計監査役の責任が追及される場面として、何らかの不正 (fraude) ・誤謬 (erruer) を原因として損害を被った、被監査者または第三者からの提訴が考えられる。しかし、会計監査役の任務は手段債務であり、会計監査役の監査は試査による (par sondage) ことが認められているので (L. 823-16条)、これらの不正または誤謬を発見しなかったこと (例えば、1999

(231) 監査技術として、文書の閲覧 (inspection)、資産の実査 (contrôle physique)、立会い (observation physique)、分析的手続き (procédure analytique) 等がある (NEP-315)。

(232) NEP 以前の監査手続きの詳細については、注 (220) に掲げる文献を参照。

(233) Rouen, 29 sept. 2004, *Dr. des affaires* 2005, p. 1951, note J.-L. Navarro ; *RJDA* 4/05, n° 404 ; *JCP éd E* 2005. 1324, spéc., n° 11, note J.-L. Navarro (対会社)。

(234) Paris, 1 fév. 1984, *Rev. soc.* 1984, p. 779, note D. Schmidt (対取得者)。

年11月30日 Paris 大審裁判所判決〔⁽²³⁵⁾②事例〕、不正・誤謬を含む計算書類を証明したことだけでは責任を負わない。

判例によれば、会計監査役の監査は原則的には試査によるが、「異常（⁽²³⁶⁾anomalie）」を発見した場合には、会計監査役はより掘り下げた試査・検証をしなければならない（⁽²³⁷⁾①事例、1987年6月24日 Rennes 控訴院判決〔⁽²³⁸⁾②事例〕、1995年4月19日 Orléans 控訴院判決〔⁽²³⁹⁾③事例〕。計算書類ないし会計書類に不正規な事項が存在する場合のほか、監査の対象となる書類を従業員が窃取した場合等も「異常」の概念に含まれる（従業員が銀行口座の残高明細書を窃取した場合について〔⁽²³⁹⁾③事例〕）。また、判例の別の表現によれば、「会計の不正規性の疑い」が存在する場合にも、より調査を進めなければならない（1997年11月4日 Bordeaux 控訴院判決〔⁽²³⁹⁾③事例〕。不正規性の疑いがなく通常の試査で足りるとされた事例については1982年12月13日 Paris

(235) TGI Paris, 30 nov. 1999, BCNCC n° 118-2000, p. 218.

(236) NEP によれば、会計監査役は「計算書類が全体として重要な異常（anomalie significative）を含んでいないこと」の合理的保証（assurance raisonable）を得ることができたかという観点から意見を表明する。この《anomalie significative》という概念は、「誤謬または不正を理由とする、不正確、不十分または脱漏した会計または財務情報のことであって、単独でまたは他の情報とともに、会計または財務情報の利用者の判断に影響を与えうるもの」であると定義されている。ここでの《anomalie》は、国際監査基準にいう「虚偽表示（misstatement）」に相当する概念であると思われる。他方、従来から判例・学説において「《anomalie》を発見した場合にはより調査を進めなければならない」といった文脈で用いられる《anomalie》の概念は、以下、本稿で行う分析からも明らかなように、虚偽表示だけではなく従業員の不審な態度等を含む広範な概念であると思われる。そこで本稿では、「異常」と訳出することにした。

(237) Rennes, 24 juin 1987, BCNCC n° 67-1987, p. 336（対取得者）。取得者（repreneur）とは、持分の譲渡の際に持分を譲り受けた者、または増資引受けの際に持分を引き受けた者のことを指す。

(238) Orléans, 19 avril 1995, BCNCC n° 99-1995, p. 332, note Ph. Merle（対非営利団体）。

(239) Bordeaux, 4 nov. 1997, BCNCC n° 110-199, p. 203, note Ph. Merle（対取得者）。

大審裁判所判決〔⁽²⁴⁰⁾事例〕〕。「従業員に対する明確な疑い」がある場合も同様であろう (1987年5月19日破毀院第一民事部判決〔⁽²⁴¹⁾事例〕)。

不正は、指揮者または従業員による横領 (détournement) と指揮者による粉飾決算とに分類されるが (NEP-240参照)、それぞれの隠蔽手段には一定の特徴があり、その隠蔽手段がもたらす「異常」にも一定の特徴があるものと考えられる。そこで、以下では、横領、粉飾決算、誤謬のそれぞれの事例について判例を検討することにより、会計監査役が行うべき監査と、「異常」が存在した場合に会計監査役がとるべき対応を明らかにする。

1 横領の事例

(1) 被監査者の特性と監査

①内部統制の評価と監査

小規模企業では、内部統制が不十分または存在しない場合が多い。⁽²⁴²⁾ 小規模企業の特徴として従業員の職務の分離がなされていない点を挙げることができるが、指揮者が監督を行うという形で補完されている場合、⁽²⁴³⁾ 例えば指揮者のみが小切手の署名権限を有している場合には、適切な会計組織とすることができる (2002年3月18日 Paris 控訴院判決〔⁽²⁴⁴⁾事例〕)。しかし、署名済みの小切手用紙 (または小切手帳) を従業員に預けたままにしておく場合には、内部統制の運用に問題が生じる (「白地小切手 (chèque en

(240) TGI Paris, 13 déc. 1982, *BCNCC* n° 49-1983, p. 81 (対株式会社)。

(241) TGI Marseille, 16 mars 1982, *BCNCC* n° 46-1981, p. 177 ; Aix-en-Provence, 7 juin 1985, *BCNCC* n° 60-1985, p. 487, note E. du Pontavice ; Cass. civ., 1^{re} ch., 19 mai 1987, *op. cit.* (note 194) (対会社)。

(242) フランスの小規模会社監査については、嶺輝子「フランスにおける小規模会社の会計および監査制度」会計131巻2号 (1987年) 69頁以下、伊豫田隆俊「フランスにおける中小会社の監査」大阪経大論集184号 (1988年) 37頁以下、伊豫田・前掲注 (3) 232頁以下、公認会計士協会海外会計士事情調査会「フランスにおける小会社監査—海外会計士事情調査会中間報告書—」JICPA ジャーナル第4巻10号 (1992年) 109頁以下を参照。

(243) *Mémento Comptable* 2005, *op. cit.* (note 229), n° 5333-3, p. 1520参照。

(244) Paris, 18 mars 2002, *BCNCC* n° 126-2002, p. 239, note Ph. Merle ; *Rev. soc.* 2002. 576, obs. Y. Guyon (対株式会社)。

blanc)」の「慣行」と呼ばれる。1990年10月17日 Bordeaux 控訴院判決〔⁽²⁴⁵⁾事例〕参照〕。

このような内部統制の脆弱性は、以前は、会社側のフォート（いわゆる被害者のフォート（faute de la victime⁽²⁴⁶⁾）として、因果関係の領域で会計監査役の損害賠償責任を限定または免除する機能を果たしてきた（1975年5月27日 Rennes 控訴院判決〔⁽²⁴⁷⁾事例〕）。ところが、近年では、内部統制の評価を十分に行うべきことが強調されており、例えば指揮者の署名済小切手ないし指揮者の署名を偽造した小切手を用いて横領が行われた事例において、会計監査役が、職業基準に照らして特に経営難の会社の内部統制の評価に関し十分な監査をしなかったとしてそのフォートが肯定されている（2002年1月15日破毀院商事部判決〔⁽²⁴⁸⁾事例〕、同様の判示として1999年10月19日破毀院商事部判決〔⁽²⁴⁹⁾事例〕参照）。

なお、小会社監査について、職業基準は、被監査者の規模とコストの関係から基本的（de base）監査計画を定めていたが、内部統制が不十分であった場合にはこの基本的監査計画の実施にとどまってはならないものとしている。2005年11月22日破毀院商事部判決〔⁽²⁴⁹⁾事例〕では、管理・財務役

(245) TGI Bordeaux, 27 sept. 1983, *BCNCC* n° 54-1984, p. 216, note E. du Pontavice ; Bordeaux, 24 mars 1986, *BCNCC* n° 63-1986, p. 294, note E. du Pontavice ; Cass. com., 19 janv. 1988, *BCNCC* n° 70-1988, p. 190, note E. du Pontavice ; Bordeaux, 17 oct. 1990, *BCNCC* n° 80-1990, p. 499, note E. du Pontavice (対会社)。

(246) 被告のフォート（この場合、会計監査役）と、被害者のフォート（この場合、被監査者）が競合した場合に、被害者のフォートの程度により、被告と被害者との間で責任の配分（過失相殺）が認められる。山口俊夫『概説フランス法（下）』（東京大学出版会、2004年）172頁参照。

(247) Rennes, 27 mai 1975, *op. cit.* (note 189) (対株式会社)。

(248) Cass. com., 15 janv. 2002, *BCNCC* n° 125-2002, p. 61, note Ph. Merle ; *Dr. des soc.* 2002, n° 94, comm. D. Vidal ; *JCP éd E* 2002, n° 12, p. 997, obs. F. Pasqualini (対会社→更生計画執行人)。

(249) Paris, 14 mai 2003, *Bull. Joly* 2003, p. 1250, n° 263, note Ph. Merle ; *JCP éd. E* 2004. 601 ; Cass. com., 22 nov. 2005, *Dr. des soc.* 2006, n° 58, comm. H. Hovasse

員が一定額までの署名権限を有しその記帳も行っていた場合に、基本的な監査の実施にとどまり、残高明細書と銀行帳を試査で突合わせる監査等を行わなかった会計監査役のフォートが肯定されている。

②企業の全般的認識とリスクに対応した監査

会計監査役は、監査計画を策定し実施する前提として、被監査者を全般的に認識し、リスクを特定したうえで重要性基準を決定する。

したがって、被監査者の特性を考慮しながら監査を実施すべきであり、TVA（付加価値税）勘定を用いた横領が行われていた事例において、外国会社のフランス子会社であり親会社との取引について TVA が免除されるにもかかわらず、TVA 勘定が異常に高額であった場合には、横領を発見しなかったことについて会計監査役のフォートを認定する一要素とされている〔③〇事例〕。また、録音製作会社において、固定資産に計上されている機械が会社資産の50%以上に相当している場合には、このような固定資産の監査は非常に重要であるから、たとえ試査によるとしても会社の固定資産の実査（監査証拠としての証拠力が強い）を行わなかった場合には、資産の検証の義務に違反することになる（2003年6月2日 Paris 控訴院判決〔③①事例〕⁽²⁵⁰⁾）。

リスクを有する勘定が存在する場合にもまた、より注意深く監査をしなければならぬ。例えば、ある勘定がリスクを有し、さらに、直面した困難につき専門会計士から通知を受けていた場合には、より掘り下げた監査をしたはずであるとして、会計監査役のフォートが肯定されている（〔②⑥事例〕、この事例では、横領の隠蔽に用いられていた勘定が、巨額かつ一貫性の

(対会社). 小規模企業監査について、CNCC は、基準 (§2108) および注釈を公表し、情報ノート17号に具体的監査手続きを明記していた。しかし、2000年改訂の監査基準には、もはや小規模企業の作業規範は存在せず、監査計画書の形式・内容は企業の規模・任務の複雑性などによって異なるとのみ定められている (CNCC 基準 2-201, §8参照)。 *Mémento Comptable* 2005, *op. cit.* (note 229), n° 5348, p. 1524 参照。

(250) Paris, 2 juin 2003, *JCP éd E* 2003. 1382 ; *RJDA* 4/04, n° 434 (対株式会社).

ない動きを示していた)。

（２）横領の態様と具体的な監査手続き

①横領の態様と試査

裁判所は、横領の額、頻度、期間、発見の経緯・容易性、横領の手段が巧妙であるか否か等の横領の態様を総合的に考慮して、会計監査役が試査により横領を発見できたかどうかを判断している（横領額について2000年3月23日 Épinal 大審裁判所判決〔⁽²⁵¹⁾③②事例〕、発見の経緯・容易性について1998年7月6日 Dijon 大審裁判所判決〔⁽²⁵²⁾③③事例〕）。

指揮者の署名済小切手、または指揮者の署名を偽造した小切手を用いて横領が行われる事例が非常に多く見られる。⁽²⁵³⁾ 裁判所は、隠蔽のために証憑書類 (pièces justificatives) の改ざんないし帳簿操作を伴う横領の場合には、「巧妙な (sophistiqué)」横領と形容している〔⁽²⁵³⁾②⑧事例〕。このような横領のうち、例えば帳簿操作の対象が買掛金勘定等である場合には、試査の対象となりやすく試査によっても発見できる可能性が高いであろう〔⁽²⁵³⁾②⑦事例〕、10年間にわたる巨額の横領の事例〕。

他方、会計監査役の試査の対象となりにくい勘定が隠蔽に用いられた場合、さらには隠蔽に用いられた個々の記入 (écritures) が試査によって発見できる可能性が低いと考えられるような場合には、会計監査役のフォートは否定されている。前者の例として例えば、銀行手数料・割引費用勘定が用いられた横領の事例〔⁽²⁵³⁾①①事例〕、後者の例として例えば、売上高が

(251) TGI Épinal, 23 mars 2000, BCNCC n° 118-2000, p. 220, obs. Ph. Merle (対会社). この事例では、重要性基準を大きく下回るような額の横領 (売上高の0.02% ~ 0.03%) にすぎなかった (フォート否定)。

(252) TGI Dijon, 6 juill. 1998, BCNCC n° 112-1998, p. 594 (対会社). 指揮者による横領の事例であり、監査事務所 (契約監査) および税務当局によって会計を詳細に検討することにより発見された (フォート否定)。

(253) フランスでは、小切手を用いた横領の事例が多く見られる。決済手段に小切手が多用されてきたからであろう。企業の BIS 編『主要国のペイメントシステム—変貌する決済システムの最新動向』（金融財政事情研究会、1993年）83頁以下参照。

2000万 F の会社において現金預金勘定が用いられた横領の事例 (1989年 3 月 7 日 Grenoble 控訴院判決〔⁽²⁵⁴⁾34事例〕、10年にわたるが頻度の少ない横領の事例)、給与小切手を用いた横領であって銀行勘定調整表の試査では当該給与小切手の抽出に至らず横領を発見できなかった事例 (1988年11月30日 Lille 大審裁判所判決〔⁽²⁵⁵⁾35事例〕)、不正行為が73の記入に関するものにすぎなかった事例 (2001年 5 月 7 日 Dijon 大審裁判所判決〔⁽²⁵⁶⁾36事例〕) 等がある。

②具体的な監査手続き

(a) 資金 (現金・預金) の監査

証憑書類の改ざんないし帳簿の操作を伴わない単純な手段を用いた横領もしばしば行われる。この場合、銀行から定期的に口座保有者 (この場合被監査者) に送付される残高明細書 (relevés bancaires) と会計帳簿・小切手帳等との照合により横領を発見することが可能である。したがって、従業員が小切手を利用して横領を行った事例において、試査によりこのような照合をしなかった場合にはフォートが肯定されている (1993年12月15日 Paris 大審裁判所判決〔⁽²⁵⁷⁾37事例〕)。ただし、小切手と残高明細書との「詳細にわたる (minutieux)」比較検討によらなければ発見できないような横領の場合には、このような検討は明らかな異常がなければ課されるものではないとしてフォートが否定されている (1983年 2 月 7 日 Paris 大審裁判所判決〔⁽²⁵⁸⁾38事例〕)。

従業員が横領を隠蔽する目的で残高明細書に手を加えることがあるが、

(254) Grenoble, 7 mars 1989, *BCNCC* n° 75-1989, p. 356 (対会社)。

(255) TGI Lille, 30 nov. 1988, *BCNCC* n° 73-1989, p. 98 (対株式会社)。

(256) TGI Dijon, 7 mai 2001, *BCNCC* n° 122-2001, p. 303, obs. Ph. Merle (対会社債権者)。

(257) TGI Paris, 15 déc. 1993, *BCNCC* n° 95-1994, p. 277, obs. Ph. Merle (対会社)。

(258) TGI Paris, 7 fév. 1983, *BCNCC* n° 50-1983, p. 230 (対投資民事会社)。この事例においては、計算書類における不適切な表示、会計書類特に銀行勘定調整表の作成の遅れなどが存在したが、このような事情は「明らかな異常」に該当するとは評価されなかったことになる。

従業員が残高明細書を渡すのを拒み、代わりに手書きの明細書を提示した場合には、会計帳簿と残高明細書との比較検討により横領を発見することができたとして、会計監査役のフォートが肯定されている（1981年1月14日 Lyon 大審裁判所判決〔⁽²⁵⁹⁾③事例〕）。同様に、簡単な検証により会計係が残高明細書を窃取したことを知ることができたときれた事例では、会計監査役は、この異常に照らして、この会計係が記帳した取引の実在性についてより明確に疑問を持ったはずであると判示されている〔⁽²⁶⁰⁾②事例〕。

資金の監査をより注意深く行うべき場合としてこのほか、会社が財産の管理活動をしているにもかかわらず単独の従業員が会計・財務の兼職をしていた事例〔⁽²⁶¹⁾⑩事例〕等が挙げられる。⑩事例においては、会計監査役が行った試査が銀行の会計上の残高の監査に関する基準に合致していなかった（会計帳簿上でのチェックがなかった）として、会計監査役のフォートが肯定されている。なお、資金は、判例において、監査の対象として重要視されているように思われる。すなわち、不動産投資民事会社において、会計監査役が、投資先の水力発電所の財産的価値の監査を実施しつつも銀行口座における試査を行わなかった事例では、積極的に計算書類を検査しその真実性を監査するためにその全体を対象とする試査を行わなければならないと判示されており、資金の監査の重要性が強調されているといえることができる（1997年11月6日 Lyon 控訴院判決〔⁽²⁶²⁾④事例〕）。

預金残高の監査としては、銀行勘定調整表の監査も有効であるが、会計監査役が、年度終了時の銀行の会計上の残高を検証せず PCG（プラン・コンタブル・ジェネラル）に一致しないで作成された銀行勘定調整表のコピーで満足した場合にはフォートが肯定されている〔⁽²⁶³⁾⑱事例〕。また、専門会計士が銀行勘定調整表を作成する任務を負う場合には、会計監査役は、この調整が行われたことを確保しなければならない（②事例、1992年3月

(259) TGI Lyon, 14 janv. 1981, BCNCC n° 42-1981, p. 230 (対会社)。

(260) Lyon, 6 nov. 1997, BCNCC n° 108-1997, p. 525, obs. Ph. Merle (対不動産投資民事会社)。

10日破毀院商事部判決〔⁽²⁶¹⁾④事例〕)。

(b) 買掛金勘定の監査

巧妙な横領の事例では証憑書類の改ざんないし帳簿操作が行われるが、会計監査役は手段債務を負うにすぎないので、当然には、指揮者から提出された書面を徹底的に疑うことはできない(被監査者である共同組合の受任者が横領の隠蔽のために証憑書類を改ざんしていた場合について1986年3月19日 Albi 大審裁判所判決〔⁽²⁶²⁾④事例〕)。

⑤事例(従業員が、横領の隠蔽のために仕入先からの請求書を改ざんし、さらに架空の請求書を作成していた事例)では、鑑定人により、横領を発見できる方法として証憑書類の長期間にわたる監査が指摘されていたが、当該会計監査役が証憑を含めた監査を行わなかった点につき、裁判所は、企業の従業員に対する明確な疑いが存在しなかったことを理由にフォートを認めていない。他方、事例によっては、証憑までも含めた監査も必要とされている。例えば⑦事例では、10年間にわたり巨額の横領が続いていた以上は、任務外の詳細かつ掘り下げた調査ではなく迅速な検討(請求書と買掛金勘定帳との試査による照合)を行うことにより、横領を発見できたとしてフォートが肯定されている。

また、このような手段が用いられた事例において、通常の注意をつくせば横領を発見しうる監査方法として、買掛金勘定の残高分析、第三者への直接確認等が挙げられている(1983年9月29日 Paris 控訴院判決〔⁽²⁶³⁾④事例〕)。

2 粉飾決算の事例

(1) 粉飾決算の手法と試査

計算書類・会計帳簿の改ざん(falsification)を発見できなかった場合、

(261) Cass. com., 10 mars 1992, <http://www.legifrance.gouv.fr> (対株式会社)。

(262) TGI Albi, 19 mars 1986, BCNCC n° 65-1987, p. 76, note E. du Pontavice (対共同組合)。

(263) TGI Paris, 6 juill. 1981, BCNCC n° 43-1981, p. 363 ; Paris, 29 sept. 1983, BCNCC n° 52-1983, p. 481, note E. du Pontavice (対会社)。

直ちに会計監査役のフォートが認められるわけではない。注意深い検討および適合する試査からなる通常の注意を示さなかった結果発見できなかった場合に、フォートが肯定されるのである（通常の注意を示さず、棚卸資産および償却の信頼性の欠如、自己引渡し等の異常の大部分を発見できなかった事例について②事例）。

会計監査役は、監査の際に、請求書の次年度計上、不良債権を考慮しない資産の過大評価等の事実を確認した場合には、試査ではあるが監視を強化しより徹底した（*systématique*）検証を行わなければならない（1998年11月13日 Paris 控訴院判決〔④事例〕⁽²⁶⁴⁾）。不正規性の疑いがある場合（費用繰延べの記入を立証する書類が存在せず、さらに請求書と貸方票（*avoirs*）の存在を認識していた場合について③事例）、計算書類を入手する際に困難に直面していた場合〔⑩事例〕も同様である。

また、経営難の会社においては、会計監査役はより慎重さを示すべきである（1982年4月27日 Rouen 控訴院判決〔④事例〕⁽²⁶⁵⁾、1997年1月22日 Paris 大審裁判所判決〔④事例〕⁽²⁶⁶⁾）。

なお、会計監査役が、計算書類の証明後に、「より詳細な検討」を行ったとして当該計算書類の不正規な事項を確認し会社に警告した事例において、裁判所は、そもそも当該計算書類の監査を行う際にそのような検証を行うことができたはずであるとして、フォートを否定しなかった（半成工事の過大評価について1988年6月20日 Amiens 控訴院大法廷判決〔④事例〕⁽²⁶⁷⁾）。

(264) Paris, 13 nov. 1998, *BCNCC* n° 115-1999, p. 455, note Ph. Merle ; *Bull. Joly* 1999, note J.-F. Baribièri ; *Rev. soc.* 1999, obs. Y. Guyon ; *RTD. com.* 1999, 131, obs. C. Champaud et D. Danet ; *JCP éd E* 1998, panor. p. 2001（指揮者による担保のための呼出し）。

(265) TGI Le Havre, 15 nov. 1979, *BCNCC* n° 37-1980, p. 44 ; Rouen, 27 avril 1982, *BCNCC* n° 47-1982, p. 288（対会社管財人）。

(266) TGI Paris, 22 janv. 1997, *Bull. Joly* 1997, p. 432, n° 179, note J.-F. Baribièri ; Paris, 8 sept. 1999, *Bull. Joly* 1999, p. 1162, n° 269, note J.-F. Baribièri ; Cass. com., 11 fév. 2003, *BCNCC* n° 130-2003, p. 325, note Ph. Merle ; *Bull. Joly* 2003, p. 549, n° 110, note J.-F. Baribièri（対取得者）。

(2) 具体的な監査手続き

(a) 半成工事勘定の監査

数年間にわたり損失が隠蔽されていた事例では、公土木企業である以上、完成工事か半成工事かについて注意すべきであり、また、経営分析会計により各工事現場について検証することができたとして会計監査役のフォートが認められている〔④事例〕。売却価格を上回る額で完成工事現場を半成工事項目に計上し続けていた事例においては、半成工事のリストを年度ごと比較調査するなど掘り下げた鑑定がなくとも不正が発見できたとしてフォートが肯定されている〔⑨事例〕。

(b) 棚卸資産勘定の監査

棚卸資産を一つ一つ検証することは会計監査役の任務ではなく試査で足り、仮に不正規な事項の存在を疑わせる事由が存在する場合には、会計監査役は、調査をさらに進める義務を有する〔②事例〕。

近年の判例は特に、職業基準を明示または黙示的に参照し、実施すべき棚卸資産勘定の監査を明確にしている。棚卸資産が陳腐化し引当金を設定しなかった場合において、棚卸資産の調査手続の分析を行わず棚卸資産の回転期間の異常な延長について指揮者の注意を喚起しなかったこと〔⑭事例〕、实地棚卸 (inventaire physique) を行わず試査の対象とした請求書の量・時間的範囲が不十分であったこと (牛肉卸売商について1999年2月22日 Rennes 控訴院判決〔④事例〕⁽²⁶⁷⁾)、証拠がないのに会計監査役が棚卸資産の一定額を承認し引当金の設定を請求しなかった事例において、棚卸資産量の大部分 (55%ないし60%) が会社の第三者により根拠づけられていたことにより懈怠が軽減されるとしても、实地棚卸に立ち会わず、過剰在庫の売行きの見通しについて説明を受けなかったこと (2002年10月29日 Paris 大審裁判所判決〔⑤事例〕⁽²⁶⁸⁾)、实地棚卸に参加せずまた請求せず、会計上の棚卸

(267) Cass. com., 17 oct. 1984, *op. cit.* (note 176) ; Amiens(aud. sol.), 20 juin 1988, *op. cit.* (note 193) (対取得者).

(268) Rennes, 22 fév. 1999, *BCNCC* n° 115-1999, p. 463, note Ph. Merle (対清算人).

資産と指揮者の有する恒久棚卸による棚卸資産との照合を行わなかったこと（穀物販売会社について2003年11月18日 Amiens 控訴院判決〔⁽²⁷⁰⁾50事例〕）をもつて、会計監査役のフォートが認められている。

（c）売掛金勘定の監査

売掛金勘定においてまず問題となるのは、売上げの水増しである。年度内の売上げを水増しするために、請求書と貸方票による帳簿操作が行われていた事例においては、会計監査役がその請求書と貸方票の存在を知っており、帳簿操作の行われていた勘定が会社の売掛金債権の8.7%に相当する以上、その勘定については、売上帳の調査という最も単純な検証により不正を発見することができたとして会計監査役のフォートが肯定されている〔⁽²³⁾事例〕。

また、売掛金が不良債権となるおそれに対処するために不良債権引当金が設定されているかどうかが問題となるが、裁判上の清算中の顧客に対する売掛金債権について、会計監査役は、不良債権引当金を設定するよう要求すべきであったと判示された（2000年3月27日 Paris 控訴院判決〔⁽²⁷¹⁾51事例〕）。

（d）会計上の評価

会計監査役は、会計上の評価については慎重であるべきであり、明確な計画に基づいて費用が個別化されていないにもかかわらず研究開発費として資産計上されていたこと、生産が中止された金属板の製造技術が即時に償却されていなかったことを受け入れた点について、フォートが肯定されている〔⁽⁵¹⁾事例〕。

(269) TGI Paris, 29 oct. 2002, *BCNCC* n° 128-2002, p. 584, obs. Ph. Merle (対清算会社の株主)。

(270) Amiens, 18 nov. 2003, *RDBF* 2004, n° 240, p. 407, note F.-X. L. ; *RJDA* 12/05, n° 1360 ; Cass. com., 14 fév. 2006, *Dr. des soc.* 2006, n° 59, comm. H. Hovasse ; *JCP éd. E* 2006. 1465 (対清算人)。ただし、2006年2月14日破毀院商事部判決により、時効の起算点に関する判示部分について破毀され、移送審係属中である。

(271) Paris, 27 mars 2000, *Dr. des soc.*, 2000, n° 179, obs. D. Vidal (対清算人)。

3 誤謬の事例

計算書類における誤謬については後に税務更正を受けることが多いため、会社により責任が追及される事例が多く見られる。不正の場合と同様に、誤謬の存在する計算書類を証明したということのみではフォートは認められず⁽²⁷²⁾ (⑮事例、2000年5月30日 Caen 控訴院判決〔⑥2事例〕)、適切な監査技術を用いず、十分な監査証拠を入手しなかった場合にフォートが認められている⁽²⁷³⁾ (1999年5月18日 Lyon 商事裁判所判決〔⑥3事例〕)。

したがって、通常行われるべき監査ではない帳簿の記入全体の検証でなければ認識することのできなかったような単純ミスを発見しなかったとしても、フォートとはならない (1986年6月9日 Toulouse 大審裁判所判決〔⑥4事例〕)⁽²⁷⁴⁾。例えば、仔牛の仕入費用として支払われるべき額が誤って収益項目の貸方に入っていたような単純ミスの場合 (1976年2月9日 Bordeaux 控訴院判決〔⑥5事例〕)⁽²⁷⁵⁾、中古車の減価償却年数の間違い等の「局部的な誤謬」の場合〔⑥2事例〕等が挙げられる。

他方、会計監査役の任務の枠内で発見することのできる誤謬についてはフォートが肯定されている。例えば、税の申告書を作成する専門会計士が PDG の補充的報酬を一般費用項目に記載し忘れた事例 (1986年9月10日 Marseille 大審裁判所判決〔⑥6事例〕)⁽²⁷⁶⁾、会社が、自社が新規企業の優遇税制の対象であると思い込み法人税・賃金税を支払っていなかった事例 (2006年3月28日破産院商事部判決〔⑥7事例〕)⁽²⁷⁷⁾ においては、会計監査役が行うべ

(272) Caen, 30 mai 2000, *BCNCC* n° 119-2000, p. 377, note Ph. Merle (対取得者)。

(273) T. com. Lyon, 18 mai 1999, *BCNCC* n° 115-1999, p. 493, obs. Ph. Merle (対会社)。

(274) TGI Toulouse, 9 juin 1986, *BCNCC* n° 64-1986 p. 415, note E. du Pontavice (対株式会社)。

(275) TGI Bordeaux, 31 déc. 1974, *BCNCC* n° 17-1975, p. 180 ; Bordeaux, 9 fév. 1976, *BCNCC* n° 21-1976, p. 169, note E. du Pontavice (対保証人)。

(276) TGI Marseille, 10 sept. 1986, *BCNCC* n° 64-1986, p. 419 (対会社)。

(277) Cass. com., 28 mars 2006, *Bull. Joly* 2006, p. 901, n° 183, note Th. Granier ; *JCP éd E* 2006, 1670 (対株式会社)。

き税務費用の監査の枠内でこの誤謬を発見できたとしてフォートが肯定されている。

第2節 証明・一般報告書作成に関する任務

前述のように、会計監査役は、監査手続きを実施し、監査証拠を収集した後、計算書類について意見を表明し（証明）、一般報告書を作成する。会計監査役は、一般報告書の第一区分において計算書類に関する意見を表明し、第二区分において自己の評価を根拠づけ、第三区分において特別な任務に関する監査の結果を記載する（NEP-700⁽²⁷⁸⁾）。

一 証明の任務

証明には、無限定証明、限定付証明、証明拒絶の三種類があり（L. 823-9条）、限定付証明・証明拒絶の場合には、その理由を明確にしなければならない（R. 823-7条2項）。

1 証明拒絶

計算書類が不正規・不誠実であり忠実な概観を示していない場合であっても、会計監査役が通常の注意をつくして監査を実施し、その結果計算書類を無限定証明した場合には、そのフォートは肯定されていない（証明を拒絶すべき不正規性として例えば、2002年2月28日 Orléans 控訴院判決〔58⁽²⁷⁹⁾事例〕を参照）。

(278) 2003年改正までは、職業基準により、計算書類に関する意見の表明の区分（第一区分）と、特別な任務の結果に関する区分（第二区分）から一般報告書が構成されることが明示されていた。その後、2003年改正法により評価の根拠づけが必要とされたことから、一般報告書は三区分から構成されることになった。

(279) Orléans, 28 fév. 2002, BCNCC n° 126-2002, p. 235, note Ph. Merle ; JCP éd. E 2003, n° 1028 et spéc., n° 11 (対連帯保証人・取締役). この事例では、財産目録の会計上の記入が全て会社の帳簿に記載されているわけではなく、貸方勘定・借方勘定合計額と元帳が著しい差異を示しており、引渡しの前倒しにより収益の水増し

判例によれば、会計監査役のフォートは計算書類の誤った証明に基づくものにすぎないので、証明を拒絶した計算書類については責任を追及することはできないとされている (1998年 5 月 13 日 Paris 大審裁判所判決〔⁽²⁸⁰⁾㉔事例〕、2002年 11 月 7 日 Versailles 控訴院判決〔⁽²⁸¹⁾㉕事例〕)。したがって、後に発見された不正と直接的には関係がない理由により証明を拒絶した場合、例えば、会計の情報システム化 (informatisation) 作業の進行中であるために必要な監査ができず証明を拒絶した場合 (1994年 10 月 18 日破毀院商事金融經濟部判決〔⁽²⁸²⁾㉖事例〕、粉飾決算の事例)、会計監査役への情報提供がなく、さらに情報システムの変更の結果、売掛金勘定の記帳の不備を確認したので証明を拒絶した場合 (㉗事例、横領の事例) であっても会計監査役のフォートは認められていない。

他方、証明を拒絶したことにより会計監査役の責任が問われた事例として、2005年 4 月 8 日 Paris 控訴院判決〔⁽²⁸³⁾㉘事例〕がある。この事例では、会計監査役が裁判上の更生中の会社の計算書類の証明を拒絶したことが争点となったが、裁判所は、その時点で経営の継続性が確保されていなかったこと等、拒絶の理由の正当性を認めたとうえで、会計監査役のフォートを否定した。

職業基準によれば、会計監査役が証明を拒絶する場合として、(1) 計

が行われていた。このような異常・不正規性は、会計・会計帳簿・計算書類からあらゆる証拠力を奪うものであるとして、証明を拒絶しなかった会計監査役のフォートが認められている。他方、自己資本・買掛金勘定・売掛金勘定の不適切な表示、異常に高額の残高を示す個々の勘定、管理・会計書類、特に銀行勘定調整表の作成の遅れ等は、計算書類を正規かつ誠実でないものにする程度の不正規性ではないとされる〔⁽²⁸³⁾事例〕。

(280) TGI Paris, 13 mai 1998, *BCNCC* n° 112-1998, p. 593 (対会社)。

(281) TGI Nanterre, 4 nov. 1998, *BCNCC* n° 113-1999, p. 594, note Ph. Merle ; Versailles, 7 nov. 2002, *BCNCC* n° 128-2002, p. 580 (対株式会社)。

(282) Cass. com. fin et éco., 18 oct. 1994, *BCNCC* n° 96-1994, p. 707, note Ph. Merle ; *Bull. Joly* 1994, p. 1302, n° 365, note J.-F. Barbièri (対会社債権者)。

(283) Paris, 8 avril 2005, *Dr. des soc.* 2005, n° 159, comm. H. Hovasse (対会社)。

算書類の内容に同意できない場合、（２）監査の実施に制限があった場合、（３）不確実性が存在する場合が定められているが（NEP-700）、⑥⑩事例・⑥⑪事例は（２）に、⑥⑫事例は（３）に該当するであろう。

２ 限定付証明

証明に限定を付さなかったことによりフォートが肯定された事例として例えば、子会社から配当が支払われなかったにもかかわらず子会社に対する未受領配当請求権が限定なく計算書類に計上されていた場合に、会計監査役が限定を付さなかった事例（1995年12月1日 Paris 控訴院判決〔⑥③⁽²⁸⁴⁾事例〕）、売掛金勘定の補正が完了していないにもかかわらず、前年度に引き続き限定を付さなかった事例（1996年1月26日 Paris 控訴院判決〔⑥④⁽²⁸⁵⁾事例〕）、売掛金勘定の補正記録が巨額であり異常な動きを示しており、基準に一致した検査であれば会計監査役は限定を付したはずであるのに、実際には無限定証明をした事例〔⑥⑬事例〕、証拠となる書類がないのに一定の棚卸資産額を承認し、補充引当金の必要性について限定を付さなかった事例〔④⑨事例〕がある。

株主への情報提供の観点からすれば、限定が付されていてもその表現が不十分である場合にはフォートが肯定される。例えば、会計上の混乱を確認しながら、試査により会計上の誤謬は明らかにならなかったと述べるなど、不適切な表現で限定を付した場合等である〔⑥④事例〕。また、限定の付される対象となる事項は明確でなければならず、経営難の出版社において棚卸資産の引当金が不足していた事例で、棚卸資産の数量自体に関する限定を付したことを会計監査役が主張したが、その限定によってはフォートは否定されなかった（2003年2月11日破毀院商事部判決〔④⑥事例〕）。

(284) Paris, 1 déc. 1995, *Dr. des soc.* 1996, n° 84, comm. D. Vidal ; *JCP éd. E* 1996, panor. 300 (対会社).

(285) Paris, 26 janv. 1996, *Bull. Joly* 1996, p. 288, n° 99, note J.-F. Barbièri ; *JCP éd E* 1996, panor. 268 ; *Rev. soc.* 1996. 355, obs. Y. Guyon (対会社・株主).

二 一般報告書作成の任務

会計監査役は、一般報告書の第一区分において計算書類に関する意見を表明した後に、別の段落において、附属明細書に記載されている情報について注記 (observations) を付することがある (R. 823-7 条、NEP-700)。一つに、会計方法の変更があった場合であり (L. 232-6 条)、一つに、経営の継続性が不確実な場合である (なお、1992年11月12日破毀院商事部判決〔⁽²⁸⁶⁾65事例〕参照)。

会計方法の変更があった場合に、学説は、変更を記載することを結果債務であると解している。⁽²⁸⁷⁾判例によれば変更を記載する場合には変更の結果も記載することが求められている (例えば、仕掛製品の評価方法が変更されたことを記載するにとどまりその影響を記載しなかった事例について1987年11月13日 Paris 控訴院判決〔⁽²⁸⁸⁾66事例〕)。また、業務執行報告書に会計方法の変更が記載されていなかったとしても、その変更が新しい状況に対応するものであり指摘する必要がないことを証明しない限りは、変更およびその結果を記載しなかったことにつきフォートが肯定される (外国の工事現場について、半成工事項目への計上から研究費用項目への計上に変更されていた場合〔⁽²⁸⁹⁾49事例〕)。

(286) Paris, 20 juin 1990 ; Cass. com., 12 nov. 1992, *BCNCC* n° 89-1993, p. 110, note E. du Pontavice ; *Rev. soc.* 1993. 408, note D. Vidal ; *JCP* 1993. II. 22026, note M. Jeantin (対取得者)。破毀院によれば、会社が資本の1/2を喪失した場合に、一般報告書にその旨を記載しなければならないとされる。しかし、法文上このような記載は要求されていない (E. du Pontavice note sous Cass. com., 12 nov. 1992, *BCNCC* n° 89-1993, p. 110 等を参照)。

(287) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 ; Didier, *op. cit.* (note 162), p. 305 参照。

(288) TGI Paris, 13 nov. 1987, *BCNCC* n° 69-1988, p. 66, note E. du Pontavice. 再三の請求にもかかわらず、数年間にわたり会社従業員から銀行勘定調整表や会計書類が提出されないことから、会計監査役が総会に一般報告書を提出することを拒否した事例である。会計監査役のフォートが否定されたが、会社側が一般報告書の提出のないまま総会を開催し、提出があった旨の議事録を作成していたなどの事情が考慮されたのであろう。

一般報告書の提出については、総会会日の15日前に提出することが義務づけられている。したがって、たとえ取締役会報告書の受取りが遅かったとしても、総会当日に一般報告書を提出し会社が再度総会を招集しなければならなくなった事例では、会計監査役のフォートが認められている（〔62〕事例、反対、1989年6月7日 Nanterre 大審裁判所判決〔67〕事例）⁽²⁸⁹⁾。

第2章 特別な任務

会計監査役が負う特別な任務の中には、偶然性が存在しないことを理由として結果債務であると説明されるものがある⁽²⁹⁰⁾。ただし、そのように結果債務であるとされる任務についても、その一部が結果債務で一部が手段債務であると解する立場もあり、判例を概観すると後者の立場がとられている。そこで、第2章では、特別な任務に関する判例の分析を通じて、それぞれの任務の性質を明らかにし、会計監査役がつくすべき注意を検討する。

なお、裁判例には見られないが学説により手段債務と解されているものとして、情報の誠実性の監査の任務があり⁽²⁹¹⁾、結果債務であると解されているものとして、特別な検証のうち①資格株に関する規定の遵守の検証、経営監視の任務のうち②定款変更の適法性の監査の任務がある⁽²⁹²⁾。

⁽²⁸⁹⁾ TGI Nanterre, 7 juin 1989, *BCNCC* n° 76-1989, p. 478 (対会社)。

⁽²⁹⁰⁾ Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 389, p. 418 参照。Guyonによれば結果債務と解される任務については、フォートが推定される。

⁽²⁹¹⁾ *Ibid.*, n° 388, p. 417 参照。

⁽²⁹²⁾ ①・②を掲げるものとして Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 ; *Mémento Audit et Commissariat aux comptes 2005-2006*, *op. cit.* (note 52), n° 12265, p. 256 ; Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 389, p. 418 ; Ph. le Tourneau, *Droit de la responsabilité des contrats*, Dalloz, 2004, n° 4144, p. 881 ; Feuillet, *op. cit.* (note 152), n° 158, p. 88、①のみを掲げるものとして、Ripert, Roblot et Germain, *op. cit.* (note 163), n° 1742, p. 495, note (299)。

第 1 節 特別な検証の任務

一 構成員間の平等の遵守

構成員間の平等の遵守の任務においては、会計監査役は、法律により例外が認められている場合をのぞき構成員間の平等を確保しなければならない。⁽²⁹³⁾ 例えば、会計監査役は、執行役員であると同時に株主である者の報酬額が過剰でないことを検証する任務を負う (1993年10月28日 Paris 大審裁判所判決〔⁽²⁹⁴⁾ 68事例〕)。この任務については、結果債務と解する立場と手段債務と解する立場に分かれている。⁽²⁹⁵⁾

二 最高額報酬受領者の受領額の正確性の証明

最高額報酬受領者の受領額の正確性を証明すること自体については、偶然性が存在しないので結果債務と解されている。⁽²⁹⁶⁾ しかし、より高額の報酬の受領者が存在しないこと、報酬が組み込まれるべきすべての要素を含んでいることについては、試査の枠内でそれらを確認すればよいとして、この確認は手段債務であると解されている。したがって、この任務は、手段債務と結果債務とをあわせ持つ債務であるとも位置づけられている。⁽²⁹⁷⁾

(293) Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 328, p. 252. 同旨、Latu et Palmade, *op. cit.* (note), n° 127, p. 113.

(294) TGI Paris, 28 oct. 1993, *BCNCC* n° 95-1994, p. 565, obs. Ph. Merle (対株主).

(295) 結果債務と解する立場として、le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4144, p. 881. 手段債務と解する立場として Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 388, p. 417.

(296) Y. Chartier, *Droit des affaires*, II, Presses universitaires de France, 1992, p. 333 ; Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 389, p. 418 ; Ripert, Roblot et Germain, *op. cit.* (note 163), n° 1742, p. 495, note (299) ; le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4144, p. 881. 結果債務であると述べる裁判例として、Bordeaux, 7 mars 1990, *Dr. des soc.* 1991, n° 225 ; *RJ com.* 1991, n° 1317, p. 215, note Ch. Goyet (会計監査役の解任が請求された事例であり、民事責任を追及した⁽²⁹⁾事例と原告・被告が同一である) 参照。

(297) Monéger et Granier. *op. cit.* (note 6), n° 518, p. 144参照。

例えば、専門会計士が税の申告書に添付する一般費用明細書に取締役の
 補充的報酬を記載し忘れた結果、会社が後に税務更正を受けた事例におい
 ては、一般費用等の監査の枠内でこの誤謬を発見できたということが前提
 とされたうえで、この任務についてフォートがあると判断されている〔⁽⁵⁶⁾
 事例〕。同様に、法律に定める決議を経ていない指揮者の報酬等について
 も、単純な監査により発見できたと認定された事例では、フォートが肯定
 されている〔⁽²³⁾事例〕。

三 利益相反取引に関する報告書

利益相反取引に関する特別報告書の作成については、通知を受けた取引
 を報告書に記載することは結果債務であり、通知を受けた場合に当該取引
 を報告書に記載しなかったことをもってフォートが認められる（1973年7
 月2日破毀院商事部判決〔⁽²⁹⁸⁾事例〕）。会計監査役は、当該取引の態様を明確
 に記載しなければならないが、当該取引の妥当性・適法性に関する意見を
 示す必要はない（1999年7月19日 Beauvais 大審裁判所判決〔⁽³⁰⁰⁾事例〕）。

会計監査役には、通知を受けなかった取引を発見するための調査は義務
 づけられていない（例えば、取締役会の事前の承認を受けなかった会社・取締
 役間の労働契約について1986年1月21日 Lyon 控訴院判決〔⁽³⁰²⁾事例〕）。会社側

(298) Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 389, p. 418 ; le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4144, p. 881参照。

(299) Cass. com., 2 juill. 1973, *Rev. soc.* 1973, p. 662, note E. du Pontavice ; *D.* 1973, 674, note Y. Guyon ; *RTD. com.* 1973, 812, obs. Houin (対取締役、1966年法以前の事例)。1867年法40条は監査役に通ずべき者を明確にしていなかったが、この事例では、利害関係人である取締役により当該利益相反取引の通知を受けたとして、特別報告書を作成しなかった会計監査役のフォートが肯定されている。この事例の詳細については、黒木・前掲注(168) 54頁以下参照。

(300) TGI Beauvais, 19 juill. 1999, *BCNCC* n° 117-2000, p. 171, obs. Ph. Merle.

(301) *Ordre, op. cit.* (note 122), n° 201 ; *Mémento Audit et Commissariat aux comptes 2005-2006, op. cit.* (note 52), n° 52390, p. 722参照。

(302) Lyon, 21 janv. 1986, *BCNCC* n° 62-1986, p. 182, note E. du Pontavice (対取

に利益相反取引を通知する義務があり通知を受けた取引のみを特別報告書に記載すればよいとの裁判例もあるが (1984年12月19日 Lyon 大審裁判所判決〔⁽³⁰³⁾事例〕)、監査等の任務の際に認識した利益相反取引については、不正規な事項として指揮機関に伝達し〔⁽³⁰⁴⁾事例〕、一般報告書において株主に知らせ、また、特別報告書に記載しなければならないとするのが判例・学説の立場である (利益相反取引の性質を示すにもかかわらず計算書類を証明し特別報告書を作成しなかった事例、1990年12月18日 Orléans 控訴院判決〔⁽³⁰⁵⁾事例〕)。

したがって、この任務は、手段債務と結果債務の性質を有するということができる⁽³⁰⁶⁾。判例によれば、会計監査役が通知を受けなかった利益相反取引を認識していたこと、または、認識すべきであったことは、原告が立証しなければならない〔⁽³⁰⁷⁾事例〕。例えば、役員が共通している会社間の取引について、役員が共通していることを会計監査役が認識していたことの立証がなかった場合には、フォートが否定されている (1988年 6 月 23 日 Versailles 控訴院判決〔⁽³⁰⁷⁾事例〕)。他方、役員の兼任を認識しないことはできなかったと認定された事例では、特別報告書を作成しなかったことにつきフォートが肯定されている〔⁽⁷³⁾事例〕。

締役)。

(303) TGI Lyon, 19 dec. 1984, *op. cit.* (note 176) ; Lyon, 27 nov. 1986, *BCNCC* n° 66-1987, p. 220, note E. du Pontavice (対会社)。

(304) Latu et Palmade, *op. cit.* (note 118), n° 128, p. 114 ; *Ordre, op. cit.* (note 122), n° 201 参照。

(305) Orléans, 18 déc. 1990, *RJ Centre-Quest* 1992, p. 182, note J.-G. Nana (対会社→清算人)。

(306) Monéger et Granier. *op. cit.* (note 6), n° 518, p. 144 参照。

(307) TGI Nanterre, 25 fév. 1986, *BCNCC* n° 63-1986, p. 290, note E. du Pontavice ; Versailles, 23 juin 1988, *BCNCC* n° 72-1988, note E. du Pontavice (対取締役)。

四 不正規な事項・不正確な事項の情報提供

会計監査役が不正規な事項・不正確な事項を発見した場合には、取締役会等の管理（・指揮）機関に対して、そして株主総会等の意思決定機関に対してそれを伝えなければならず、その通知は結果債務であると解されている（なお、1981年7月22日 Alençon 大審裁判所判決〔⁽³⁰⁸⁾⑦事例〕参照）。

管理（・指揮）機関に対する通知は、法文上その形式が定められていないので（L. 823-16条3号参照）、口頭でも書面でもよい。書面の場合、書留郵便に限らず通常の郵便でよい（2003年3月28日 Paris 控訴院判決〔⁽³⁰⁹⁾⑦事例〕）。管理（・指揮）機関に対する通知が必要であり、会社に対して専門会計士の会計サービスを受けることを助言しただけでは、この任務を果たしたことになる（1994年1月27日 Lyon 控訴院判決〔⁽³¹⁰⁾⑦事例〕）。

不正規な事項・不正確な事項が計算書類等に存在することを発見し、管理（・指揮）機関に通知を行った場合、通常は計算書類等が修正されるが、修正が行われなかった際の対応も問題となる。解雇費用が次年度に計上されていた点について、計算書類を決定する取締役会の際に通知したが計算書類の訂正を要求しなかったことにより任務に違反したとされている〔⁽³¹¹⁾⑤事例〕。

会計監査役が管理（・指揮）機関に通知を行った場合には、さらに、意思決定機関への情報提供義務を果たしたかどうかが問題とされる。会計監査役が、取締役会への通知の結果修正された計算書類を無限定証明した事

(308) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 ; le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4144, p. 881 ; Didier, *op. cit.* (note 175), p. 305 参照。

(309) TGI Alençon, 22 juill. 1981, *BCNCC* n° 44-1981, p. 480, note E. du Pontavice. 取締役が営業顧問として毎月一括して受領していた違法な報酬について、他の取締役らに通知しなかったことにつきフォートが認められた事例であるが、会計監査役が報酬の違法性について認識していたかどうかは判決文からは明らかではない。

(310) Paris, 28 mars 2003, *BCNCC* n° 132-2003, p. 630, note Ph. Merle ; *BRDA* 19/03, p. 3 ; *Bull. Joly* 2003, p. 1245, n° 262, note J.-F. Barbièri ; *RJDA* 5/04, n° 577.

(311) Lyon, 27 janv. 1994, *BCNCC* n° 94-1994, p. 271, note Ph. Merle (対受託者)。

例では、一般報告書の注記において直面した困難を指摘したことをもって株主への情報提供をなしたとされた〔⑦事例〕。また、会計責任者への繰り返し請求にもかかわらず監査に必要な書類を入手できず監査ができなかった場合にその旨を会社に通知し、さらに一般報告書に記載した事例でも、義務を果たしたことが認められている (2001年 5 月 3 日 Paris 大審裁判所判決〔⁽³¹²⁾⑧事例〕)。

第 2 節 経営監視の任務

一 引受優先権排除に関する特別報告書

増資の際に株主の引受優先権を排除するための手続きにおいて、会計監査役は、特別総会、またはその授權を受けた取締役会に対して、特別報告書を提出しなければならない。

会計監査役は、特別報告書において株式の発行価額の算定要素の証明等を行う (R. 225-115条以下)。算定要素の基礎となる計算書類が正確でなかった事例 (2005年12月 6 日破毀院商事部判決〔⁽³¹³⁾⑨事例〕)、係争中の訴訟の結果を考慮しない算定要素についてそのまま証明した事例 (2000年 7 月11日破毀院商事部判決〔⁽³¹⁴⁾⑩事例〕) ではフォートが肯定されているが、両判決とも、行うべき監査・検証の枠内で、計算書類における重要な異常〔⑦事例〕、訴訟の存在〔⑩事例〕を発見することができたとの認定を前提とし

(312) TGI Paris, 3 mai 2001, *BCNCC* n° 122-2001, p. 305, obs. Ph. Merle (対取得者).

(313) Cass. com., 6 déc. 2005, <http://www.legifrance.gouv.fr/> (対取得者).

(314) Dijon, 17 janv. 1996, *BCNCC* n° 104-1996, p. 716, note Ph. Merle ; *Dr. des soc.* 1996, n° 197, obs. D. Vidal ; *JCP* 1996. IV. 1527 ; Cass. com., 11 juill. 2000, *BCNCC* n° 121-2001, p. 106, note Ph. Merle, *Bull. civ.* IV. No 144 ; *Bull. Joly* 2000, p. 1046, n° 258, note A. Couret ; *D.* 2000. AJ, p. 370 ; *P. A.* 8 déc. 2000, p. 9, J.-F. Barbiéri ; *RTD. com.* 2000. 943, obs. C. Champaud et D. Danet ; *JCP éd EA* 2000, p. 1807, obs. A. Viander et J.-J. Caussain ; *Ibid.*, p. 2049, note Th. Granier (対取得者).

ている。したがって、この点について、この任務は手段債務と解することができるであろう。なお、増資の妥当性と正当性について判断する必要はない（1998年3月9日 Rouen 大審裁判所判決〔⁽³¹⁵⁾⑧事例〕）。

また、裁判例によれば、増資手続きにおける取締役会報告書が、法律に定める記載事項を含んでいるかについても、会計監査役の検証の対象となる。取締役会報告書記載事項（当該事業年度開始以降の事業の推移）が記載されていないことを会計監査役報告書において指摘しなかった場合にはフォートが認定されており（2007年1月23日 Aix-en-Provence 判決〔⁽³¹⁶⁾⑧事例〕）、この点について結果債務と解することもできよう。

ところで、株主割当てにおいて株主が引受優先権を個人的に放棄する場合には（L. 225-132条4項）、特別報告書の作成は要求されない（2002年10月22日 Paris 控訴院判決〔⁽³¹⁷⁾⑧事例〕）。

二 総会招集

招集の任務においては、招集すべき場合、すなわち指揮機関が招集を懈怠している場合にそれに代わって総会を招集することは結果債務であると解されている。⁽³¹⁸⁾

招集を行ったとしてもその招集が濫用的であった場合には、会計監査役のフォートが肯定される。例えば、総会招集のための取締役会の開催が通知されたにもかかわらず、会計監査役自ら招集手続を行って総会を開催し、取締役を解任した事例がある（2006年1月19日 Versailles 控訴院判決

(315) TGI Rouen, 9 mars 1998, *BCNCC* n° 111-1998, p. 401, note Ph. Merle（対取得者）。

(316) Aix-en-Provence, 23 janv. 2007, *BCNCC* n° 145-2007, p. 132, note Ph. Merle（対取得者）。

(317) Paris, 22 oct. 2002, *BCNCC* n° 130-2003, p. 338, note Ph. Merle ; *RJDA* 4/04, n° 433, p. 409.

(318) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 ; le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4143, p. 881 ; Guyon, *op. cit.* (note 94), n° 389, p. 418 参照。

〔⁽³¹⁹⁾84事例〕〕。

三 共和国検事への告発

共和国検事への告発の任務においては、犯罪事実を認識した場合の告発は結果債務であるとされる。会計監査役が告発すべき犯罪は、被監査者に関する法文その他計算書類に重大な影響を与える法文に基づく犯罪であって、重大かつ故意による犯罪に限定される (CNCC 基準 6-701 参照)。例えば、虚偽の計算書類提出罪につき指揮者に故意がなかった事例では、この犯罪は告発の任務の対象とはされていない (1987 年 1 月 5 日 Toulouse 大審裁判所判決〔⁽³²²⁾85事例〕)。

会計監査役は犯罪を徹底的に調査する義務を有していないため、犯罪の認識は推定されない。しかし、通常の注意をつくしたのであれば認識することのできたはずの犯罪については、告発しなかったことによりこの任務に基づく義務違反が認められる (指揮者による資産の横領について⁽³²³⁾83事例)。したがって、この任務も手段債務と結果債務とをあわせ持つ債務であると解することができる。なお、この告発は適切な時期に行われるべきであり、監査の枠内では発見できなかった異常を、事後的な不正調査により明らかにされた後に告発してもフォートは否定されない〔⁽³²³⁾23事例〕。

(319) Versailles, 19 janv. 2006, *Bull. Joly* 2006, p. 705, n° 156, note J.-F. Barbière (対元取締役)。

(320) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 ; le Tourneau, *op. cit.* (note 292), n° 4144, p. 881. 告発の任務については、この任務を怠った会計監査役には刑事責任が課されているため (L. 820-7 条)、会計監査役がこの任務を怠ったことにより損害を被った被害者は、刑事裁判にともない付帯私訴を提起するか、刑事裁判とは別に民事責任追及の訴えを提起することができる。

(321) *Mémento Audit et Commissariat aux comptes 2005-2006*, *op. cit.* (note 52), n° 61500 et s., p. 870 et s. 参照。共和国検事への告発の任務については、現時点で NEP は公表されていない。

(322) TGI Toulouse, 5 janv. 1987, *BCNCC* n° 66-1987 p. 224, note E. du Pontavice.

(323) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 426, p. 116 参照。

ところで、商法典 L. 823-12条 2 項は、共和国検事への告発における免責を定めており、刑事責任（原則的には虚偽告発罪に問われないなど）にも民事責任にも適用される。後に破産詐欺とされた PDG による横領につき PDG よりも先に検察に知らせたとして守秘義務違反に基づき会計監査役が提訴された事例では、この条文にもとづき民事責任追及の訴え自体が受理されていない（2005年2月16日 Nanterre 大審裁判所判決〔⁽³²⁴⁾86事例〕）。ただし、告発が故意的または詐欺的であったり、悪意に基づいたりする場合には、この免責は適用されない。⁽³²⁵⁾

四 警告手続

警告の任務は、第一段階の開始、それ以降の段階への進展・中止を通じて手段債務であると解されている。⁽³²⁶⁾ただし、株主総会が開催される第三段階において指揮者が株主総会を開催しない場合に、総会を招集することは結果債務とされている⁽³²⁷⁾（上述の総会招集の任務参照）。

会計監査役は、任務の遂行中に経営の継続性を危うくする事実を認識した場合には、警告手続の第一段階を開始しなければならない。そのような事実として例えば、売上高の大幅な低下、巨額の営業損失、最も収益性のある営業財産の譲渡、ほぼ独占的な仕入先の裁判上の更生等がある（2000年6月29日 Toulouse 大審裁判所判決〔⁽³²⁸⁾87事例〕）。

また、警告手続の際の免責が定められており（2005年オルドナンス改正前 L. 225-241条 1 項後段、現 L. 822-17条 2 項参照）、悪意または害意、故意と同

(324) TGI Nanterre, 16 fév. 2005, *BCNCC* n° 138-2005, p. 277, note Ph. Merle (対 PDG)。

(325) Ph. Merle, note sous TGI Nanterre, 16 fév. 2005, *BCNCC* n° 138-2005, p. 277.

(326) C. Souerine, *Droit des entreprises en difficulté*, PUG, 2004, n° 61, p. 39 ; Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 516, p. 143 参照。

(327) Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 517, p. 144 参照。

(328) TGI Toulouse, 29 juin 2000 *BCNCC* n° 125-2002, p. 76, note Ph. Merle (対 株式会社)。

視される重大なフォートにより手続が開始された場合をのぞき、手続を開始した会計監査役に適用される。第三段階まで警告手続を行ったものの、取締役会が決定した更生計画が結果として成功した事例では、会計監査役の任務が通常に遂行された以上はその立証には十分ではないとされている〔⁽⁸⁷⁾事例〕。

会計監査役はその判断により警告手続を中止することができるが、その判断には「正当な理由」が必要である。会社の継続性について満足な回答を得たと認定される場合（1999年5月6日 Strasbourg 大審裁判所判決〔⁽⁸⁸⁾事例⁽³²⁹⁾〕）、より具体的には業務の改善・増資の成功の可能性について取締役会長から満足な回答を得た場合（1999年12月17日 Bobigny 商事裁判所判決〔⁽⁸⁹⁾事例⁽³³⁰⁾〕）にはフォートが否定されている。

おわりに

本稿では、会計監査役制度の変遷および会計監査役の任務の内容を検討したうえで、会計監査役の民事責任に関する判例・学説を分析してきた。以上の検討から、判例・学説によって、会計監査役の民事責任は不法行為責任、任務の性質は手段債務であると解されており（一般的任務）、会計監査役が「通常程度に勤勉な会計監査役」として行動しなかった場合にフォートが肯定されるということが明らかになった。判例によれば、会計監査役がつくすべき「通常の注意」は、会計監査役に関する法文だけではなく職業基準等に基づき判断される。会計監査役制度が強化され、そして職業基準により会計監査役が行うべき監査が明確にされ高度の専門性が求められるにつれて、会計監査役がつくすべき注意も明確になり、裁判所による会計監査役のフォートの判断も詳細かつ厳格になったとすることができる

(329) TGI Strasbourg, 6 mai 1999 BCNCC n° 117-2000, p. 72, obs. Ph. Merle (対会社債権者)。

(330) T. com. Bobigny, 17 déc. 1999, BCNCC n° 118-2000, p. 219.

であろう。

会計監査役の監査は試査を原則としているが、判例によれば、会計監査役は、「異常」が存在する場合には、より掘り下げた検証を行わなければならない。監査の際に発見した不正規な事項、従業員の不審な態度等に応じて、当初策定した監査計画を随時修正し、その状況に応じた監査を行うことが会計監査役に求められているのである。当然ながら、内部統制の評価を含め、企業全般を認識することにより、被監査者に応じた監査手続きを決定するのも会計監査役のつくすべき注意に含まれる。計算書類を証明したからといって直ちに横領・粉飾決算などの不正や誤謬について責任を負うわけではないとはいえ、会計監査役には、職業専門家として、「異常」の場合も含め状況に応じた行動をとることが要求されているのであり、その意味で、会計監査役がつくすべき注意の程度は高度なものといえることができる。

日本では、会社法上の会計監査人については、会社との関係は委任の規定に従うと定められ（会社法330条）、会計監査人が善管注意義務に違反した場合には、会社および第三者に対して損害賠償責任を負う（同法423条1項、429条1項）。金融商品取引法上では、公認会計士・監査法人は、監査証明をしたことについて故意・過失がなかったことを立証しない限り、投資家に対して損害賠償責任を負う（金融商品取引法21条1項3号・2項2号、22条、24条の4）。これらの法定監査人には、法令および職業基準に準拠して監査を実施することが要求されており、職業専門家としての注意義務を果たさなかった場合に、善管注意義務違反および過失が認められることになる。

フランスにおけるのと同様に、手段債務の枠内でこれらの法定監査人の義務の内容を再考し民事責任理論を構築していくという試みも可能であろう。会計監査人の監査（会社法396条、会社計算規則154条）、公認会計士・監査法人の監査証明（金融商品取引法193条の2第1項）は、計算書類が適正であるかどうかという観点から行われるが、手段債務の観点からすれ

ば、適正意見を表明しただけでは責任を負わず、これらの監査人に課される注意義務に違反した場合に過失が認められることになるであろう。また、違法行為を発見した場合の情報提供（例えば会社法397条1項）などの任務については、結果債務として考察することもできよう。なお、立証責任については、フランスでは原告が負うのに対して、日本では監査人側が故意過失のなかったことを立証しなければならない。フランスでは、裁判上の鑑定人制度が充実しており、会計監査役にフォートがあったかどうかを検討することを任務として裁判上の鑑定人が選任される裁判例が多く見られるので、原告が立証責任を負うという原則を維持することができるのではないかと考えられる。いずれにせよ、監査の専門性と立証の負担の衡平性の観点から立証責任の配分が考慮されるべきことはいうまでもない。

さらに、フランスでは、フォートの判断基準の明確化・厳格化にともない会計監査役のフォートが肯定されやすくなった一方で、因果関係または損害の領域において、会計監査役を免責、またはその責任を限定しようとする判例法理が形成されている。すなわち、被害者のフォートを認定することにより、因果関係を否定または部分的に認め、機会の喪失 (*perte de chance*) を損害とすることにより賠償額を限定している。したがって、フォートの検討にとどまらず、因果関係・損害に関する判例の検討を行うことによって初めて会計監査役の民事責任の判例法理の全体像が明らかになると考えられるので、この点の検討は次稿の課題としたい。(完)

* 本稿は、平成17年度・平成18年度文部科学研究費（若手研究（B）課題番号：17730080）にもとづく研究成果の一部である。